

Міністерство освіти і науки України

Національний університет «Києво-Могилянська академія»

Факультет економічних наук

Кафедра фінансів

Кваліфікаційна робота

освітній ступінь - бакалавр

на тему: **«МЕТОДИ ЗАПОБІГАННЯ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ
ПОДАТКІВ»**

Виконав: студент 4-го року навчання,

Спеціальність 072

«Фінанси, банківська справа та
страхування»

Степаненко Євгеній Анатолійович

Керівник: Івахненко С.В.

Професор, д-р економ. наук

Рецензент _____

Кваліфікаційна робота захищена

з оцінкою « _____ »

Секретар ЕК _____

« ____ » _____ 2020 р.

Київ 2020

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ПІДГРУНТЯ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ.....	5
1.1. Ухилення від податків в контексті розвитку держави.....	5
1.2. Соціально-економічний вплив ухилення від сплати податків.....	11
1.3. Законодавче регулювання ухилення від сплати податків.....	17
Висновки до розділу 1.....	20
РОЗДІЛ 2 МЕТОДИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА ІНСТРУМЕНТИ БОРОТЬБИ З НИМИ.....	22
2.1. Методи ухилення від сплати податків.....	22
2.2. Методи запобігання ухиленню від сплати податків.....	29
2.3. Роль податкових органів у запобіганні ухиленню від сплати податків.....	35
Висновки до розділу 2.....	37
РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ ЗАДОПОМОГОЮ ЕКОНОМЕТРИЧНОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ.....	39
3.1. Теоретичний опис моделі податкових надходжень.....	39
3.2. Аналіз результатів оцінки моделі.....	42
Висновки до розділу 3.....	50
ВИСНОВКИ.....	52
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	55
ДОДАТОК А.....	59

ВСТУП

Проблема наповнення державного бюджету та управління його дефіцитом є актуальною для більшості економік світу, зокрема й України. З огляду на це, недоотримання доходів може нести значні економічні наслідки, таких як зменшення золото-валютних резервів або збільшення державного боргу. Ухилення від сплати податків є однією з головних причин бюджетних втрат і тому потребує постійного контролю з боку держави. Крім того, з огляду на еволюцію податкових систем методи ухилення від сплати податків також постійно змінюються і тим самим приносять все нові загрози для фінансової безпеки держави.

Соціально-економічний вплив податків на окремі групи населення створює мотиви для невиконання податкових зобов'язань і тим самим покращення індивідуального фінансового становища. З цієї причини, податкові зобов'язання сприймаються як негативне явище, що послаблює податкову мораль та підвищує ризик виникнення ухилень. Адаптація законодавчої бази задля зменшення бюджетних втрат та підвищення ефективності роботи органів контролю дозволить своєчасно та успішно боротися зі зловживаннями та максимізувати доходи державного бюджету.

В ході даного дослідження були використані теоретичні та системні методи для аналізу сутності проблеми та встановлення причинно-наслідкових зв'язків. Для останнього розділу було застосовано статистичний та математичний апарат для побудови регресійної моделі.

Інформаційну базу дослідження складає законодавство України в сфері оподаткування, нормативно-правові акти з питань боротьби з податковою злочинністю, статистичні та аналітичні дані міністерств, наукові статті та монографії зарубіжних та вітчизняних вчених, ресурси мережі Інтернет.

Об’єкт дослідження – ухилення від сплати податків суб’єктами господарювання в Україні.

Предмет дослідження – методи запобігання ухиленню від сплати податків.

Актуальність теми

Методи ухилення від сплати податків постійно еволюціонують та підлаштовуються під новинки законодавства. Зважаючи на це, існує постійна загроза недоотримання податкових надходжень державним бюджетом. Постійний моніторинг та аналіз схем ухилення від сплати податків дозволить своєчасно реагувати на протизаконну діяльність підприємств та ефективно протидіяти їм.

Мета та завдання дослідження

Метою даного дослідження є виявлення існуючих схем ухилення від сплати податків, оцінка світових та державних тенденцій розвитку цієї галузі та аналіз можливих шляхів подолання проблеми податкової злочинності.

Серед завдань даного дослідження є: визначення існуючих схем ухилення від сплати податків в Україні; визначення факторів, що впливають на ухилення від сплати податків; визначення способів протидії ухиленням від податків.

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ПІДГРУНТЯ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

1.1. Ухилення від податків в контексті розвитку держави

Оподаткування є найбільш поширеним способом взаємодії громадян та держави. Як часто зазначають економісти, в житті існує лише 2 явища, які є невідворотними: смерть та податки. Історія розвитку методів ухилення від сплати податків тісно пов'язана з еволюцією податкової системи та інших державних інституцій. Зважаючи на взаємозв'язок податків та держави, розуміння механізму її функціонування є важливим для виявлення причин існування ухилення від сплати податків та шляхів подолання цього явища. Саме з цієї причини цей підрозділ розкриває суть поняття «ухилення від сплати податків» та окремі моменти розвитку держави та її інститутів, які вплинули на ухилення від сплати податків.

Для зменшення податкового навантаження на доходи суб'єкти економіки вдаються до різноманітних маніпуляцій, як законних так і тих, що суперечать законам. Залежно від законності даних дій, податкову оптимізацію поділяють на «уникнення» та «ухилення». Попри подібність даних понять ці два явища мають значні відмінності, що полягають в різниці методів, що застосовуються для оптимізації податкових зобов'язань. Зважаючи на це, в даній роботі ці терміни використовуються для характеристики двох різних явищ.

Ухилення від сплати податків, в іноземній літературі «tax evasion», позначає застосування заборонених законами держави методів, тобто скоєння податкового правопорушення. Уникнення від сплати податків, яке в англomовній літературі відоме як «tax avoidance», передбачає застосування законних методів

зменшення податків. Основою даних методів є застосування існуючих податкових пільг та тонкощів законодавства задля скорочення бази оподаткування. До уникнення від сплати податків відносять застосування оптимальної облікової політики, зміну організаційно-правової форми ведення бізнесу, використання недоліків законодавства, а іноді навіть припинення офіційної діяльності та перехід в тіньовий сектор економіки. Проте, на практиці як законні так і незаконні методи мінімізації податкових зобов'язань тісно переплітаються, а іноді застосовуються одночасно [1, с. 65-66].

З початком розвитку оподаткування люди почали знаходити способи запобігання їх сплати. Таке бажання в першу чергу пов'язане з природою податків, а саме їх впливом на доходи, та як наслідок, на витрати платників податків. Сплата податків негативно впливає на споживання, тому можна сказати, що податки певним чином погіршують матеріальне становище окремих громадян. Зважаючи на це, методи ухилення від сплати податків еволюціонували одночасно з розвитком податкових систем і є притаманними будь-якому суспільству. Крім того, уникнення від сплати податків тісно пов'язане з формуванням інститутів демократії в державі.

Історія розвитку податків сягає Стародавнього Єгипту та Вавилону, коли державні чиновники зрозуміли значення податків та почали запроваджувати інструменти контролю. Задля досягнення податкових цілей здійснювався облік господарств та майна, контролювалося внесення пожертвувань до державної скарбниці. В обох державах з часом були створені перші форми податкового законодавства, що існувало у формі уставу на основі якого здійснювалась податкова діяльність. Вже в стародавні часи платники податків намагалися протистояти «кабальним» податковим зобов'язанням шляхом підняття повстань, як найбільш ефективного способу впливу на владу в ті часи [2, с. 14-25].

Важливим фактором розвитку ухилення від сплати податків стало створення податкових пільг або ж повне звільнення від сплати податків для привілейованих станів. Особливо гострим даний аспект був у феодальній

Франції на початку другого тисячоліття. Високі чини та духовенство були звільнені від сплати будь-яких податків, що створювало невдоволення з боку суспільних мас. Постійне ускладнення податкової системи за рахунок введення нових прямих та непрямих податків та методів контролю загострювало ситуацію та створювало мотиви для ухилення від сплати [2, с. 30].

Податки в Україні тісно пов'язані з створенням та розвитком Київської Русі. На початку свого існування податки на Русі переважно відігравали роль платежу за надання захисту громадянам з боку князя та підтримки миру. Проте на даному етапі, податкова система була досить примітивною, адже податки переважно сплачувалися в натуральній формі та мали безсистемний характер. В силу своєї безсистемності, а саме нерегульованих розмірів, свавілля та зловживання, неперіодичність збору нерідкістю ставали заворушення та постання проти князя. Фінансова реформа княгині Ольги середини 10 ст. була покликана стабілізувати податкові відносини в державі. Суть даної реформи полягала в запровадженні чітких розмірів та термінів сплати податків, створенні порядку стягнення податкових зобов'язань та окремих органів, що на цьому спеціалізуються [3, с.39-40].

Втім, своєрідним вінцем податкової діяльності в Київській Русі вважається правління Ярослава Мудрого та запровадження ним зводу законів «Руська правда». Введення даного законодавчого акту ознаменувало значний стрибок у формуванні податкової системи. Крім розширення прямих податків та посилення їх регулювання, «Руська правда» законодавчо затверджувала введення непрямих податків. Дані податки існували у формі зборів на торгівельну, транспортну діяльність та мит. Крім того, за рахунок поступового розвитку монетарної системи, грошова форма сплати податків почала витісняти натуральну. Дана зміна значним чином спрощувала податкову систему за рахунок того, що грошова форма стягнення полегшувала визначення розміру податку та контролю за його стягненням. Проте, всі досягнення в сфері оподаткування зводяться

нанівець в часи навали Золотої Орди, яка встановлює менш систематичні правила оподаткування [2, с.62].

Подальший розвиток оподаткування в світі стимулював еволюцію в сфері ухиляння. Збільшувалась загальна кількість податків та методи контролю за їх сплатою, проте і методи ухилення від їх сплати вставали все більш непростими. Втім, можливо не найголовнішим фактором, що підтримує існування таких схем є корумпованість системи державного управління, зокрема органів податкового контролю. За умови, що корупція перебуває на низькому рівні, можливості для маніпуляції з податками значно скорочуються.

На сучасному етапі розвитку оподаткування важливу роль для її стабільного функціонування є сильні інститути демократії. Наприкінці 20 століття світ пережив хвилю змін політичних режимів та встановлення демократії на теренах соціалістичних держав. В ході цього процесу, який пройшов нерівномірно для різних держав, тоталітарні та авторитарні інститути замінювалися на ринкові. У зв'язку з територіальною та історичною специфікою демократичні інститути окремих країн, зокрема України, розвинулись неналежним чином, наприклад була застосована комбінація соціалістичних та демократичних практик. В результаті демократичні режими даних країн були спотворені, що мало негативний ефект і на податкову систему.

Розвинені демократичні інститути дозволяють створити тісний взаємозв'язок між платниками податків (виборцями) та органами представницької демократії, тобто тими, хто займається ухваленням законодавчих ініціатив. Така тісна комунікація дозволяє здійснювати ефективний контроль за витратами бюджетних коштів та підвищує довіру платників податків до держави. Можливість контролю за діями влади робить спрощує досягнення фіскальної еквівалентності, тобто суспільні блага, що надаються державою рівноцінні податкам сплачених до бюджету [4, с. 216]. За таких умов, сплата податків набуває більш усвідомленого характеру, а їх примусовий характер трансформується в форму вільного вибору платника. Крім

того, сильні інститути демократії дозволяють своєчасно виявляти проблемні місця податкової системи та безперешкодно їх позбуватися. Формування довіри до влади є невід'ємною складовою ефективності податкової системи та попереджує можливість неправомірної податкової діяльності [5, с. 256].

Слабкі інститути демократії впливають на соціально-економічне становище протилежним чином. За умови, коли платники податків не здатні вплинути на вирішення нагальних проблем, зокрема в сфері оподаткування, використовуючи інструменти демократії, довіра до влади зменшується. Одночасно з цим суб'єкти економічної діяльності менш охоче співпрацюють з державою, що може позначитись і не їх бажанні платити податки. Для країн, в яких демократичні інститути лише формуються, характерним є нееквівалентний обмін податків, що посилює їх сприйняття платниками. В суспільній свідомості формується сприйняття податків як явища, що запроваджується без згоди платника та має примусовий характер. Це стає причиною формування антифіскальної поведінки суб'єктів економіки та створює мотиви для зменшення податкових зобов'язань законними методи або за рахунок ухилення від їх виконання. Крім того, від ступеню недосконалості демократичних інститутів в державі залежить масовість подібної поведінки платників.

Як наслідок вищеописаного процесу, демократичні інститути України не сформувалися належним чином, що наклало значний на економічну ситуацію в державі та дало можливість для укорінення корупції. В даних умовах, проблема ухилення від сплати податків є значною, адже за недовготривалий період існування держави подібна поведінка стала нормальним явищем, особливо це стосується великим компаній. Недорозвинена демократія в комбінації зі збереженням окремих устоїв попереднього політичного режиму сприяли формування не доброчесності як на рівні домогосподарств так і на рівні вищих органів влади [7, с. 865]. Це сприяло порушенню чесної конкуренції, притаманної ринковій економіці та спонукало суб'єктів економічної діяльності

до отримання вигоди всіма доступними способами. Особливого поширення така поведінка набула в сфері податкових відносин.

В контексті великого бізнесу, один із найбільш поширених способів отримання економічної переваги став лобізм своїх інтересів через «слуг народних». Подібні взаємовідносини сприяли посиленню монополізації окремих секторів та олігархізації економіки в цілому, що ускладнило умови ведення малого та середнього бізнесу. Останній, в свою чергу, був змушений оптимізувати свою господарську діяльність задля продовження свого існування. Очевидними виходами із ситуації стали уникнення та ухилення від сплати податків. Можливості для уникнення були часто обмеженими за рахунок введення нових обмежень та способів податкового контролю. Проте, за рахунок слабкості існуючих інститутів малий та середній бізнес мав можливість скористатися корумпованістю контролюючих органів та ухилявся від сплати податків.

Підсумовуючи, ухилення від сплати податків є характерним будь-якому суспільству зважаючи на природу їх існування. Ухилення полягає у застосуванні протизаконних методів зменшення податкового навантаження та має серйозні соціально-економічні наслідки. Історія ухилення від сплати податків сягає стародавніх часів та розвивалося одночасно з державними інститутами. Для кожного нововведення в області оподаткування суб'єкти економічної діяльності створювали нові способи зменшення фінансових втрат від сплати податків. Важливим фактором, що впливає на масовість ухилянь є слабкість інститутів демократії в державі, що є характерним для перехідних економік, зокрема і для України.

1.2. Соціально-економічний вплив ухилення від сплати податків

Вплив податків на економіку держави в цілому є неоціненним, адже для більшості країн податкові надходження є основною частиною доходів бюджету. За останні 5 років доходи зведеного бюджету України на 80% склалися з податкових доходів (Рис. 1). Попри те, що більшість даних доходів припадає на ПДВ, ухилення від сплати якого стало надзвичайно проблематичним з часу введення електронного адміністрування, податок на доходи фізичних осіб та податок на прибуток є важливими компонентами податкових надходжень. Зважаючи на такий вагомий вплив податків у формуванні бюджету, високий рівень ухилення від їх сплати може завдати значних економічних збитків державі. Проте, ухилення від сплати податків має також і соціальний ефект яким не варто нехтувати. Для ефективного аналізу явища та формування можливих способів вирішення проблеми важливим є встановлення причинно-наслідкових зв'язків, що є основним фокусом даного підрозділу.

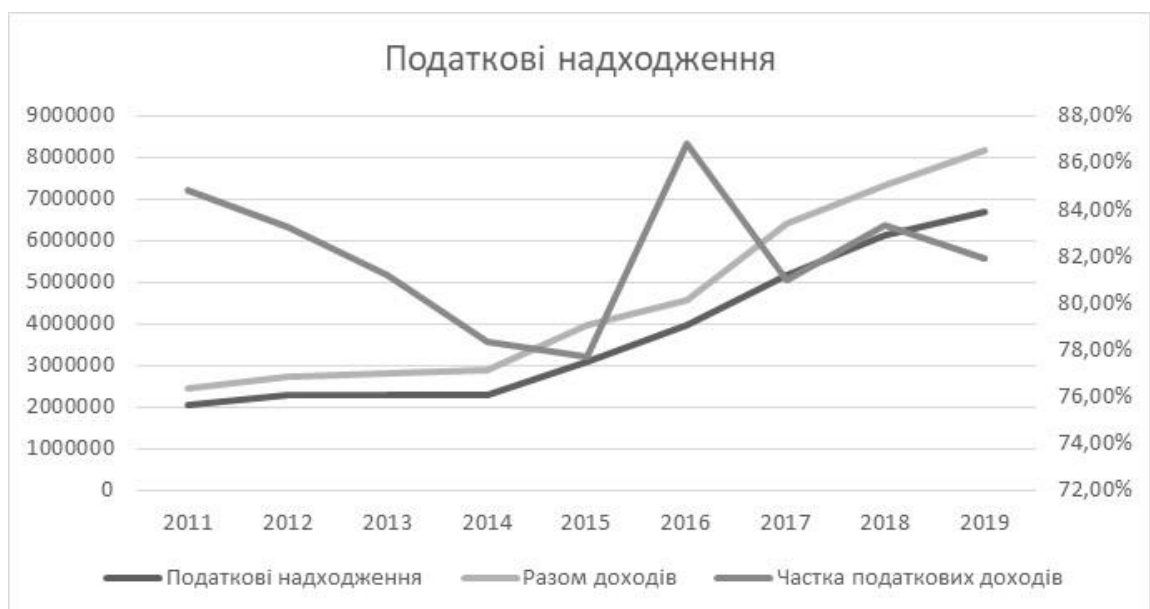


Рис. 1.1. Частка податкових надходжень в доходах бюджету

Джерело: складено автором на основі даних Державної казначейської служби України[6]

Явище ухилення від сплати податків має під собою ряд основних чинників, які є причинами даного явища та змушують суб'єктів економічної діяльності не виконувати свої податкові зобов'язання. Серед них виділяють наступні: рівень податкового навантаження; нестабільне економічне становище (часті зміни податкового законодавства); недовіри та податкова несвідомість (ефективність роботи контролюючих органів); недотримання податкового законодавства [11, с. 48-50].

Нестабільна економічна ситуація може суттєво вплинути на ухилення від сплати податків. Одним із видів такої нестабільності є часті економічні потрясіння в державі, що робить платників податків менш впевненими в їх економічному становищі. Якщо зводити це до зрозумілих прикладів, у випадку коли громадяни та компанії передбачають можливе погіршення економічної ситуації в найближчому майбутньому, вони менш охоче віддаватимуть частину своїх доходів державі для того, щоб пом'якшити наслідки економічної нестабільності.

З іншого боку, нестабільність може проявлятися в частих змінах до існуючого законодавства, зокрема до податкового кодексу. Часта зміна ставок податків або їх перелік породжують невпевненість серед платників. Такі часті зміни створюють значні незручності компаніям в сфері бухгалтерського обліку та не бажаючи постійно підлаштовуватися платники вибирають ухилення від податків як спосіб подолання даної проблеми. З цієї причини, стабільність податкової системи робить зменшує імовірність ухиляння з боку окремо взятого підприємства.

Рівень суспільної свідомості можливо має менший вплив на рівень ухилення від сплати податків, проте є важливим фактором для розуміння явища в цілому. Свідомість громадян полягає в їх розумінні причин та наслідків сплати податків в державний бюджет. За умови, що платники податків сприймають податки, як оплату за послуги, що їм надає держава та при цьому, можуть відчутти особисту вигоду від споживання даних послуг, це сприятиме зменшенню мотивів

для ухилення. Проте, у випадку коли позитивний ефект від сплати податків є слабким, тобто громадяни «не бачать» куди витрачаються їх кошти органами влади, податкова свідомість падає. Попри це, податкова несвідомість громадян не завжди спричиняє до збільшення ухилень від сплати податків, адже за умови, що структура податкової системи не дає можливості платникам податків не виконувати свої зобов'язання, наприклад завдяки сильному контролю, ефект від такої поведінки громадян буде мінімізований.

Однією з головних причин ухилення від сплати податків є надмірне податкове навантаження. В цілях зменшення податкового тягара та тим самим зменшення вартості своєї продукції підприємства вдаються до методів ухилення. Під податковим навантаженням мається на увазі сукупний рівень економічних обмежень, щодо діяльності платника податків, пов'язаних з відрахуванням коштів до бюджету. По суті, даний термін ототожнюється з визначенням «податковий тягар». Існує хибне трактування податкового навантаження, як зводиться до загальної сукупності податків сплачених до бюджету. Проте, податкове навантаження діє відразу на чотирьох рівнях: тиск податкових важелів; тиск сукупності всіх податків та зборів до бюджету; функціонування системи пом'якшення навантаження за рахунок пільг, податкових кредитів; застосування інструментів додаткового тиску, таких як авансові платежі [4, с. 218].

Саме залежно від того, яким чином реалізована сукупність вищезазначених методів впливу і залежить рівень «обтяження» суб'єктів економіки податками. Попри те, що низький рівень податкового навантаження не є гарантією того, що компанії не будуть намагатися ухилятися від податків, в економічній літературі прийнято вважати, що високе податкове навантаження є головним чинником, що впливає на рівень ухилення від оподаткування. Відповідно, при високому навантаженні для платників податків існує більше причин для ухилення і як наслідок, ризики для економіки держави пов'язані з цим є вищими. І навпаки, менше податкове навантаження зменшує мотиви для

ухиляння і зменшує імовірність того, що окремо взятий суб'єкт буде вдаватися до методів ухилення.

Втім, при зменшенні податкового навантаження, не варто вважати низький його рівень як своєрідну ціль. На практиці, це виключно інструмент підвищення податкових надходжень до бюджету та інвестиційної привабливості держави. При зменшенні податкового навантаження необхідно мати достатньо доказів (наявність економічних розрахунків), що підтвердять адекватність його зміни та подальший вплив таких дій на економіку держави. Зменшення податкового навантаження за рахунок погіршення фінансового стану держави є неприпустимим.

Не менш важливим ніж податкове навантаження є також структура податкової системи, а якщо більш конкретно, те наскільки важко компаніям справляти податки. У міжнародному рейтингу Paying Taxes 2020 від PwC Україна увійшла в 40 країн, де справляння податків займає найбільше часу. Попри позитивну динаміку останніх років, показник 327,5 годин на рік є надзвичайно високим порівняно з розвиненими державами [16]. Значні витрати, як часові так і грошові, на дотримання податкового законодавства є особливо обтяжливими для малих підприємств та створюють мотиви уникати сплати податків за рахунок корупційної складової.

Одним із соціальних наслідків ухилення від сплати податків є формування настроїв соціальної несправедливості серед суб'єктів економіки. Суть даного явища полягає в тому, що коли одне підприємство не платить податки в бюджет, це створює бажання у інших слідувати даній поведінці. Дане явище є тісно пов'язане з недотриманням податкового законодавства та сприяє поширенню ухиляння від плати податків.

Дотримання податкового законодавства ("tax compliance") суб'єктами економіки є важливим елементом розуміння як причин так і наслідків ухилення від сплати податків. Під даним терміном розуміється наскільки сумлінно

громадяни та підприємства сплачують податки. Згідно з результатами багатьох досліджень, що стосуються податків та тіньової економіки було встановлено, що дотримання законодавства суб'єктами в свою чергу є комбінацією податкової моралі та податкової системи в цілому (юридичних та виконавчих заходів) [17].

Юридичні ініціативи є загальним визначення для заходів держави, що спрямовані на забезпечення належної сплати податків. Дані заходи включають законодавчі ініціативи вищих органів влади, що встановлюють податкові ставки, умови/способи сплати та відповідальність за порушення податкового законодавства. Виконавчі ініціативи полягають у регулюванні роботи наглядових органів (податкової служби, податкової поліції), система адміністрування податків та інші. Від ефективності податкової системи значною мірою залежить рівень ухилення від сплати податків. Правильно побудова система дозволить максимізувати податкові доходи держави і водночас запобігти масовим ухиленням від сплати податків. На противагу цьому, податкова система, що має багато недоліків або спрямована виключно на максимізацію необґрунтовану максимізацію доходів, може бути причиною поширенню практики ухилення, що може завдати значних економічних збитків.

Податкова мораль, на відміну від попереднього компоненту, має більш соціальне та психологічне спрямування. Будь-яка особа бажає максимізувати власні доходи для подальшого збільшення витрат (споживання) чи то нагромадження коштів. Проте, існування податків йде врозріз з даним бажанням громадян, адже по суті держава примусово забирає частину доходів/прибутків в обмін на блага наявність яких пересічний громадянин може і не відчувати. Тому більшість людей сприймають оподаткування як «здирицтво» з боку держави. Таким чином у громадян та підприємств виникає бажання ухилитися від сплати податків та використати дану частину доходів на товари та послуги, що принесуть їм більшу користь.

З іншої точки зору, податкова мораль залежить від відчуття соціальної справедливості серед суб'єктів. У разі виникнення ситуації, коли окремі

підприємства або група таких ухиляються від сплати податків, вони отримують значну перевагу над конкурентами, адже таким чином дані компанії мінімізують власні витрати та тим самим збільшують прибуток. Серед конкурентів, які не здійснюють аналогічних протиправних дій виникає відчуття соціальної несправедливості та невдоволеності роботою органів контролю [19, с.325]. Для того, щоб залишатися «на плаву» та бути спроможними конкурувати з компаніями-ухилянтами такі підприємства мусять також зменшити свої витрати за рахунок збільшення ефективності чи то ухилення від сплати податків. Таким чином, аналогічні настрої серед суб'єктів економіки можуть викликати «ефект доміно» та похитнути економіку в цілому.

Адміністрування податків є сукупністю відносин між суб'єктами оподаткування, процедур контролюючих органів та дій з боку посадових осіб, які спрямовані на досягнення дотримання платниками податків своїх обов'язків. Належна організація та контроль за сплатою податків значно звужує можливість платників податків до ухилення. Належний облік об'єктів оподаткування та платників дозволяє мінімізувати втрати державного бюджету. Проте, надмірний контроль з боку держави може мати значний негативний вплив. У випадку значного податкового тиску існує можливість розвитку корупції серед контролюючих органів. В такому випадку, як органи влади так і платники податків мають значну вигоду від подібної взаємодії, що зводить нанівець всі старання держави у фіскальному секторі [20, с.165].

Підсумовуючи, на бажання платників податків почати ухилятися від їх сплати може вплинути різноманітна кількість чинників. Втім, головними з них є саме податкове навантаження, адже саме те, наскільки податки впливають на фінансовий стан суб'єктів економіки визначає імовірність порушень з їх сторони. Та все ж, залежно від умов, що склалися в кожному конкретному причинною ухилення може стати один із факторів описаних в даному підрозділі. Завданням держави є своєчасне виявлення проблеми та застосування податкових

інструментів таким чином, щоб максимізувати податкові надходження та створити сприятливі умови для ведення економічної діяльності.

1.3. Законодавче регулювання ухилення від сплати податків

В силу значущості податкових доходів у формуванні державного бюджету, податкова діяльність є строго регламентованою. Для запобігання ухиленню від сплати податків та збереження бюджетного балансу влада має здійснювати постійний контроль за діяльністю платників. Задля того, щоб контролюючі органи могли ефективно запобігати ухиленню, необхідно створити сильну законодавчу базу, яка б обмежувала можливості для маніпулювання та надавала необхідну права податківцям для виконання своїх обов'язків.

Сплата податків регулюється на різних рівнях законодавства, зокрема відповідно до ст. 67 Конституції України кожен повинен виконувати свої податкові зобов'язання в порядку та розмірах встановлених Податковим кодексом України [21].

Згідно зі ст. 109 ПК України «Податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [22]. Порухення податкового законодавства передбачає три види відповідальності: фінансову; адміністративну; кримінальну. Проте, в силу своєї значущості, ухилення від сплати податків вважається злочином за який передбачена кримінальна відповідальність відповідно до ст. 212 Кримінального кодексу України [23].

Згідно з даною статтею ухилення вважається злочином у сфері господарської діяльності. Він полягає в умисному ухиленні від сплати податків та зборів(обов'язкових платежів), що входять до податкової системи держави. Особливістю даної статті є те, що вона не конкретизує які методи ухилення від сплати податків підлягають понесенню відповідальності. Проте, в судовій практиці за даною статтею притягуються переважно за неподання документів до податкових органів, приховування прибутку або інших об'єктів оподаткування, заниження об'єкту оподаткування, ухилення від взяття на податковий облік, Особи, що можуть бути притягнуті до відповідальності відповідно ч. 1 ст. 212 є «службові особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах». Тобто виконавцями злочину за законом можуть бути працівники задіяні в управлінській діяльності юридичної особи, ведуть документацію господарської діяльності, відповідають за її податковий облік здійснюючи обчислення та сплату податків та зборів. Втім, працівники, які так чи інакше пов'язані з фінансовою або податковою документацією та не несуть відповідальність за неї можуть бути притягнуті як співучасники злочину в разі наявності доказів їх провини. Відповідно до ч. 1 даної статті відповідальність настає лише у випадку ухилення у значних розмірах, що більше або дорівнює трьом тисячам неоподаткованих доходів громадян встановлених законодавством.

Покаранням у випадку порушення ч. 1 ст. 212 КК України може бути штраф у розмірі від трьох до п'яти тисяч мінімумів доходів громадян. Також можливе накладення заборони на те, щоб обіймати керівні посади чи займатися окремими видами діяльності до трьох років. Зі збільшенням обсягів недоотримання бюджетом коштів збільшується відповідальність відповідно до ч. 2 та ч. 3 цієї ж статті, які розглядають правопорушення у великих та особливих

розмірах відповідно. Великим розміром вважаються платежі понад п'ять тисяч неоподаткованих мінімумів громадян, в той час як особливо великими є ухилення, що перевищують сім тисяч установлених законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян. Зі збільшення розмірів правопорушень збільшується і розмір штрафів за їх здійснення. Для ухилень в особливо великих розмірах також можливе застосування конфіскації майна як форми відповідальності.

Іншим законодавчим інструментом донедавна була стаття 205 КК України «Фіктивне підприємництво». Вона встановлювала покарання для платників податків, що створювали фіктивні підприємства в цілях заниження бази оподаткування. Проте, в вересні 2019 року дана стаття була декриміналізована, а всі справи за нею закриті.

Боротьба з офшорними схемами здійснюється за рахунок положень статті 39 Податкового кодексу України (далі ПКУ) [22], що регулює трансфертне ціноутворення для транзакцій з пов'язаними особами. Відповідно до цієї статті операції компаній мають відповідати правилу витягнутою руки аби прирівнюватися до законних. За порушення умов трансфертного ціноутворення компанія може понести покарання у вигляді штрафу, в залежності від розмірів ухилення. В разі неподання компанією звіту про проведені нею контрольовані операції, на неї накладається штраф у розмірі 300 прожиткових мінімумів встановленого станом на 1 січня поточного року. За недекларування операцій у звіті накладається штраф у розмірі 1 відсотка від суми таких операцій, втім не більше ніж 300 прожиткових мінімумів. В разі неподання документів, щодо окремих операцій компанії, штраф складе 3 відсотка від суми незадекларованих транзакцій, але не більше ніж 200 прожиткових мінімумів. Накладання штрафу за порушення транзакційного ціноутворення не звільняє підприємство від обов'язку доведення своїх операцій до стандартів ПКУ.

Розглянуті норми законодавства є основою в боротьбі з ухиленням від сплати податків в Україні. Проте, їх існування не створює достатньо перешкод

для зменшення податкових зобов'язань незаконними методами і підприємства України активно користуються цим. Крім того, окремі законодавчі норми використовуються податківцями для здійснення тиску на законослухняних платників податків, що ставить під сумнів необхідність існування такого законодавства. Попри існування окремих недоліків, успішна боротьба з ухиленням від сплати податків буде неможливою у випадку процвітання корупції. Адже у випадку, коли платники податків можуть вплинути на доброчесність контролюючих органів за допомогою фінансових важелів, жодне законодавство не зможе запобігти масовим ухиленням.

Висновки до розділу 1

1. Ухилення від сплати податків є діяльність з зменшення впливу податків на фінансовий стан платника податків за рахунок використання методів, що суперечать податковому законодавству. Воно виникло як спосіб протидії діяльності держави з привласнення частини доходів громадян та юридичних осіб та є природним для будь-якого суспільства, незалежно від рівня його розвитку. Еволюція методів ухилення від сплати податків тісно пов'язано з розвитком податкової системи та інших державних інститутів. Саме ступінь розвитку останніх значним чином впливає на рівень ухилення в кожній окремій країні.

2. Слабкі інститути демократії часто не дозволяють здійснювати необхідну в демократичному комунікацію між платниками податків та вищими органами влади. Це породжує недовіру до керівництва держави, що створює мотиви для ухилення від податків. Слабка комунікація ускладнює контроль за витрачанням бюджетних коштів і може призвести до ситуації, коли вигоди, що отримують платники податків є нееквівалентними сплаченим зобов'язанням. Подібний баланс сприяє формування негативних настроїв, щодо сплати податків, адже вони прирівнюються до примусового «здирництва» з боку влади.

3. Крім державних інститутів на рівень ухилення від сплати податків впливає ряд економічних та соціальних факторів, які певних країн можуть мати більш значний ефект. Такими чинниками можуть бути податкове навантаження, складність ведення податкового обліку, ефективність роботи контролюючих органів, загальна економічна ситуація в державі, рівень суспільної свідомості суб'єктів економічної діяльності. Для досягнення оптимального рівня податкових надходжень до бюджету органи влади потребують створити умови, за яких податкове навантаження буде на достатньому рівні для забезпечення достатнього рівня доходів та при цьому не буде надто обтяжливим для платників.

4. Податкова діяльність в Україні переважно регулюється Податковим кодексом України в якому визначається кількість податків, податкові ставки, умови їх справляння, відповідальність за порушення законодавства. Проте, в силу міри негативного впливу ухилення на податкові доходи, такі правопорушення передбачають кримінальну відповідальність. Відповідно до статті 212 КК України залежно від розміру недоотриманих платежів, покаранням за подібну діяльність є штраф в розмірі від трьох тисяч неоподаткованих мінімумів доходів громадян. Крім цього можливе накладання заборони на займання керівних посад та конфіскація майна.

5. Схеми ухилення від сплати податків постійно еволюціонують і потребують постійної уваги з боку органів контролю. Втім, на сучасному етапі свого існування, податкова система України не здатна ефективно боротися з цим негативним явищем. Для поліпшення існуючої ситуації необхідно ввести ряд змін, серед яких підвищення покарання за вчинення податкових злочинів та реформування органів податкового контролю. Попри те, що універсального рішення проблеми ухилення не існує, необхідно скористатися досвідом боротьби в інших країнах, що може сприяти подоланню окремих методів ухилення.

РОЗДІЛ 2 МЕТОДИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА ІНСТРУМЕНТИ БОРОТЬБИ З НИМИ

2.1. Методи ухилення від сплати податків

Серед методів ухилення від сплати податків, що є найбільш поширеними для економіки України є заниження чи приховування об'єкту оподаткування та неподання документів пов'язаних з обчисленням податкових зобов'язань. Приховування об'єкту оподаткування, наприклад прибутку, полягає формуванні податкової документації таким чином, що формально підприємство формально не має його на своєму балансі. Так наприклад, в кінці облікового періоду в компанії відсутній відповідно до документації. Проте, по факту прибуток приховується від органів податкового контролю за рахунок завищення валових витрат. За рахунок підвищення валових витрат прибуток підприємства частково зменшується або і зовсім зникає. У випадку сплати податку на прибуток підприємств об'єктом оподаткування є прибуток, тому за його відсутності підприємство не потребує здійснювати виплати до державного бюджету.

Задля зменшення свого прибутку, підприємства застосовують ряд різноманітних методів, таких як проведення фіктивних транзакцій через підприємства «прокладки» або фізичних-осіб підприємців. Ухилянти вводять до свого бухгалтерського обліку операції з придбання товарів або отримання послуг. Звичайно ж, дані транзакції не відбувалися насправді, а лише мали на меті підвищення валових витрат підприємства. Для найменування подібних підприємств «прокладок» в економічній літературі застосовується термін «податкові ями». Податковими ямами є підприємства, що здійснюють безтоварні транзакції та надають необхідну документацію вигодо набувачам. Саме такі «ями» є найбільш руйнівними для економіки, адже за короткий період свого

існування на них перекладаються податкові зобов'язання значних розмірів. Своєму існуванню такі підприємства завдячують тому, що вони не зобов'язані подавати податкову звітність на початкових етапах свого існування. Через коротких проміжок часу дані юридичні особи припиняють своє існування. На заміну їм відкриваються нові підприємства, що дозволяють продовжувати ухилення від податків до моменту, коли органи податкового контролю зможуть ідентифікувати їх належним чином [24, с. 165-168].

Такі схеми досить складно ідентифікувати, адже у зв'язку з тим, що з введенням спрощеної системи оподаткування в Україні постійно створюється велика кількість нових суб'єктів господарювання, особливо ФОПів. Контролюючі органи не мають фізичної змоги відстежувати їх діяльність на постійній основі. Подібні схеми ухилення можливо відслідкувати лише слідуючи за ланцюгом вигодонабувачів чи компаній-транзитерів. До того часу, коли схема буде ідентифікованою, «податкова яма» вже буде замінена іншою. Крім використання «ям», для збільшення валового прибутку також можуть використовуватися згадані раніше транзитери. Транзитерами є підприємства, що займаються «відбілюванням» тіньових операцій інших компаній. Характерними особливостями компаній-транзитерів є те, що вони декларують в державному реєстрі багато видів діяльності та переважно не мають найманих робітників. На відміну від «ям», які припиняють своє існування через короткий проміжок часу, транзитери є ведуть податковий облік. Проте, прибутки таких компаній мінімізуються та часто їх доходи повністю покриваються витратами, тобто вони працюють в «нуль».

Діяльність «податкових ям» та транзитерів складно відслідкувати, проте навіть у випадку їх ідентифікації правоохоронні органи не здатні належним чином покарати учасників таких схем. Діяльність таких компаній донедавна підпадала під статтю 205 КК України «Фіктивне підприємництво» [26, с.154], адже вони здійснювали транзакції без надання товарів чи послуг. Покаранням за такі правопорушення був штраф, що міг сягати п'яти тисяч неоподаткованих

мінімумів. Проте, 25 вересня 2019 року вступив в силу «Закон про декриміналізацію фіктивного підприємництва». Даний закон передбачає виключення статті 205 з Кримінального кодексу України. Причиною через яку Верховною Радою було прийнято таке рішення було те, що вона часто використовувалася для тиску на платників податків за рахунок проведення розслідувань проти підприємств, що мали справу фіктивними компаніями не знаючи про «специфіку» їх діяльності. В ході такої діяльності на формального директора чи власника «прокладки» судом накладався незначний штраф, а на законослухняні компанії здійснювався значний тиск для отримання хабарів чи інших вигод.

Не зважаючи на те, що податкові органи використовували статтю 205 для тиску на платників податків, це був чи не єдиний спосіб боротьби з конвертаційними центрами та фіктивними компаніями. Декриміналізація цієї статті також передбачає вдосконалення інших способів боротьби з заниженням та приховуванням прибутків, проте досі цього досягнуто не було.

Завдяки процесу глобалізації та розвитку міжнародної торгівлі міжнародні компанії, також відомі як транснаціональні компанії (ТНК), отримали змогу оптимізувати свої податкові зобов'язання за рахунок розгалуженості своєї структури.

Розвиток світової економіки після глобальної економічної кризи 2008 року тісно пов'язаний з розвитком неконтрольованої міграції капіталу в низькоподаткові юрисдикції. Виведення капіталу великими компаніями до податкових гаваней, які більш відомі як «офшорні зони», стало однією з найбільш шкідливих для державних бюджетів методів ухилення від сплати податків. Особливо гострою проблема офшорних зон постала для країн з високою концентрацією капіталу, однією з яких є Україна. З огляду на «олігархічний» характер статків в Україні, використання податкових гаваней для ухилення від сплати податків призводить до втрати бюджетом надходжень у розмірі 2% ВВП [28, с.10-12].

Причиною функціонування офшорних компаній, що дає змогу ухилятися від сплати податків є законодавство держав в яких такі компанії юридично зареєстровані. Податкове законодавство офшорів, наприклад острівних країн Карибського регіону, дозволяє повністю або частково звільнитися від сплати податку на доходи або прибуток підприємств в разі, якщо вони отримані поза межами кордонів місця реєстрації. Для окремих країн умовою зменшення оподаткування є відсутність господарської діяльності в межах самої офшорної зони. Компанія-офшор може функціонувати за двома схемами: отримати статус нерезидентної офшорного підприємства або отримати статус резидента, що звільнений від податків. Перший варіант передбачає реєстрацію компанії в низькоподатковій юрисдикції, що вимагає від неї зовнішнього управління та отримання доходів виключно поза офшором. В другому варіанті функціонування резидентні компанії звільняються від податків на офшорні операції. Проте, на операції в країні реєстрації до компанії застосовують звичайні, тобто непільгові, ставки за податками [29, с. 90].

Задля здійснення контролю за виведенням капіталу в податкові гавані Кабінет міністрів України склав список офшорних зон відповідно до закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї». Цей закон був прийнятий як спосіб імплементації директиви ЄС «Про запобігання використанню фінансової системи для відмивання грошей та фінансування тероризму» та був необхідний для отримання чергового траншу фінансової допомоги. Крім того, дії щодо запобігання використанню офшорних зон для ухилення від сплати податків тісно пов'язано з трансфертним ціноутворенням [30, с. 8].

Зловживання трансфертними цінами є менш поширеним методом ухилення від сплати податків зважаючи на умови необхідні для його використання. Трансфертні ціни встановлюються на товари та послуги, що продаються структурним підрозділами компанії, що знаходяться за кордоном

(тобто перетинають митний кордон) або пов'язаним компаніям. Відповідно, трансфертним ціноутворенням є процес встановлення цін на товари та послуги, що беруть участь у подібних транзакціях. Розмивання податкової бази підрозділу в країні з більшими ставками оподаткування та перенесення податкових на територію іншої держави дозволяє мінімізувати витрати на сплату податків для ТНК.

Суть даної схеми полягає в тому, що підрозділ міжнародної компанії в одній країні купує товари чи отримує послуги від підрозділу чи пов'язаної юридичної особи в іншій країні з приємнішими умовами оподаткування. Таким чином валові витрати для компанії в одній країні збільшуються і тим самим зменшуються прибутки. Одночасно з тим, компанія що надає послуги збільшує свої прибутки та платить податки на нього відповідно до місцевого законодавства. Зважаючи на те, що ТНК перебувають під постійним контролем, використання схем, що діють для малих та середніх підприємств часто є неможливим. Проте зловживання трансфертними цінами можна частково порівнювати зі схемами заниження бази оподаткування у зв'язку з подібністю їх цілей.

З огляду на загрозу, що несе в собі трансфертне ціноутворення для деяких країн, ціни для таких трансакцій регулюються як на державному, так і на міжнародному рівні. Регулювання на національну здійснюється у відповідності з положеннями Податкового кодексу України, а саме статті 39. Дана стаття передбачає державний контроль за встановленням трансфертних цін та встановлення їх на рівні «незалежних операцій». На міжнародному рівні вони регулюються за рахунок плану протидії розмивання бази оподаткування та переміщення прибутку (BEPS) та Правил трансфертного ціноутворення OECD. Як державні так і міжнародні положення використовують метод «витягнутої руки» для визначення правомірності трансакцій. Даний метод полягає у зіставленні ціни на товари та послуги встановлені для трансакцій з пов'язаними

особами та «незалежними операціями». «Незалежними» вважаються операції з непов'язаними особами в яких ціни встановлюються на ринковому рівні.

Варто розуміти, що явище трансфертного ціноутворення не обов'язково є еквівалентом ухилення від сплати податків, адже операції між пов'язаними компаніями можуть здійснюватися у зв'язку з економічною необхідністю і не мати на меті зменшення бази оподаткування. Проте, зловживання трансфертними цінами є потенційно небезпечним для економіки держави і потребує ретельного контролю для запобігання втрат податкових надходжень від ухиляння.

В світовій практиці ухилення від сплати податків є більш притаманним для прямих податків. В свою чергу, непрямі податки вважаються менш придатними для зменшення податкового навантаження в силу того, яким чином вони функціонують. Проте, для України дана практика не справджується і ухилення від непрямих податків, а саме від ПДВ є досить поширеним. До введення системи електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ) в 2015 році ситуація з ухиленням від сплати ПДВ була критичною в силу корупційних схем. Імплементация СЕА ПДВ значно ускладнила податковий облік для бізнесу, що відображається у збільшенні часу на адміністрування податків у звітах від РwC. Проте, позитивним наслідком введення цієї системи стало значне урізання можливості для уникнення ПДВ. Попри це, ухилення від даного податку лишалось можливим завдяки формуванню «схемного» податкового кредиту.

При ввезенні імпортованих товарів на територію України, компанії мають змогу сформувати податковий кредит для зменшення зобов'язань до ПДВ [28, с.30-31]. Формування податкового кредиту передбачає, що ввезені товари будуть продані внаслідок чого буде сформоване податкове зобов'язання. Втім, «винахідливі» підприємці знайшли спосіб зменшити податкове навантаження, попри те що воно лежить на споживачах. При ввезенні товарів імпортер реєструє їх на митниці та сплачує ПДВ тим самим формуючи податковий кредит. Після його формування товари продаються за готівку залишаючись при цьому на

обліку компанії. В кінці року підприємство може майже повністю повернути сплачене ПДВ за рахунок сформованого кредиту. Завдяки тому, що схему складно ідентифікувати втрати бюджету за різними оцінками сягали 12 млрд грн на рік. Втім, станом на початок 2020 року, явище формування «схемного» податкового кредиту було значно обмежене завдяки введенню постанов №117 та №1165 КМУ. Ці постанови регулюють механізм зупинення реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі, що дозволило мінімізувати можливості для ухилення.

Спрощена система оподаткування, а особливо зміни до неї, що були внесені протягом останніх років стала зручним інструментом для ухилення від сплати податків малого та середнього бізнесу. Важливою перевагою для підприємств є відсутність будь-якого виду відповідальності за їх використання у зв'язку з неможливістю доведення провини.

Для зменшення податкових зобов'язань бізнес реєструється в державних органах як фізична особа підприємець. Відповідно до умов ССО, залежно від групи ФОПа бізнес має обмеження на розмір доходів та наймання працівників. Проте, такі підприємства лише номінально не наймають на роботу, а натомість реєструють весь свій штат як ФОПів першої групи, які надають послуги ухилянтам. Таким чином, бізнес частково перекладає відповідальність за сплату податків та відрахувань до соціальних фондів на своїх працівників. Таким чином бізнес має змогу уникнути сплати податку на прибуток та зменшити витрати на бухгалтерський та податковий облік.

Подібні схеми ухилення від сплати податків набули популярності за останні 3-4 роки внаслідок змін до ССО. Формально, їх використання не суперечить закону і бізнес є сумлінним платником податків. Порівняно з попередніми схеми вони є менш шкідливими для економіки, адже всі податки та збори передбачені законом сплачуються належним чином. Орієнтовні втрати державного бюджету від використання таких схем за оцінками не перевищують 3 млрд грн на рік [28, с.22].

Тож, попри значну кількість змін до податкової системи за останні 10 років, в Україні існує багато схем ухилення від сплати податків. Серед них найбільш поширеними є заниження бази оподаткування за рахунок транзитерів та «податкових ям», використання офшорів та зловживання ССО. Їх поширеність серед українського бізнесу викликана недоліками законодавства та складністю ідентифікації ухилення органами податкового контролю. Боротьба зі схемами ухилення потребує введення нових змін до Податкового кодексу України та реформуванні Державної фіскальної служби, які не завжди є вигідними з політичної точки зору, що і гальмує боротьбу з податковими правопорушеннями.

2.2. Методи запобігання ухиленню від сплати податків

Зважаючи на масштабність та актуальність проблеми ухилення від сплати податків існує висока необхідність реформування Податкового кодексу України та регулювання діяльності Державної податкової служби. Серед можливих реформи, що сприятимуть зменшенню ухилення є як точкові зміни, тобто такі що стосуються окремого методу ухилення, так і зміни, що сприятимуть покращенню податкової діяльності України в цілому.

Одним із найбільш популярних способів подолання офшорних схем податківці серед економістів є скасування податку на прибуток підприємств і введення замість нього податку на виведений капітал (ПнВК). Цей податок є предметом дискусій протягом останніх років, проте досі так і не був втілений в реальність. Це пов'язано з його неоднозначним впливом на економіку країни та можливими негативними наслідками, що слідуватимуть після його введення.

Економічна сутність даного податку полягає в оподаткуванні операцій з виведення капіталу з обороту підприємств. Під виводом мається на увазі виплата дивідендів, роялті, відсотків за позиками чи фінансова допомога. Серед прибічників введення даного податку вважаються, що за він дозволить

припинити міграцію капіталу за межі України. Таке припущення пов'язане з тим, що офшорні схеми дозволяють уникнути податку на прибуток за рахунок особливостей законодавства податкових гаваней. Податок на виведений капітал дозволить отримувати податкові надходження при виводі коштів з обороту підприємств, що характерно для офшорних схем. Не менш важливим аргументом за введення цього податку є те, що він позбавляє необхідності заниження прибутку як бази оподаткування. Подібна реформа сприятиме зникненню інших схем ухилення від сплати податків, що концентруються на заниженні прибутку до оподаткування. Податок на виведений капітал створюватиме мотиви для реінвестування прибутку підприємств в свій розвиток, що сприятиме збільшенню економічного потенціалу країни в цілому. Крім цього, ПнВК зменшує можливість зловживань з боку органів контролю задля здійснення тиску на бізнес, що покращить умови підприємницької діяльності малого та середнього бізнесу [36, с. 19].

Незважаючи на значні переваги введення ПнВК, він має й негативні економічні наслідки, що на сучасному етапі розвитку України переважають його плюси. Насамперед, припинення оподаткування прибутку означає значне зменшення податкових надходжень в бюджет. Попри те, що доходи від податку на прибуток є меншими ніж від ПДВ та ПДФО, зважаючи на різноманітність методів ухилення, його роль на фінансовий стан держави є значним. На сучасному етапі в економіці не існує компенсаторів, що нівелювали б збільшення дефіциту бюджету від введення ПнВК. Оподаткування виведення капіталу та операцій, що прирівнюються до нього може погіршити інвестиційну привабливість України в очах окремих видів великого міжнародного бізнесу. Нині багато ТНК побудовані за принципом продажу франшиз для яких ПнВК є менш вигідним ніж податок на прибуток. Крім можливих економічних втрат, ПнВК йде врозріз з міжнародними угодами, що підписані Україною, наприклад BEPS.

З огляду на вплив ПнВК на ухилення від сплати податків, його введення є бажаним для підвищення ефективності роботи податкової системи та покращення умов ведення малого та середнього бізнесу. Втім, з огляду на його вплив на великий бізнес, який попри свою схильність до ухилень є найбільшим наповнювачем бюджету, введення подібна зміна податкової системи є малоймовірною.

Крім ПнВК, для боротьби з офшорними схемами ухилення від сплати податків можливим є застосування ряду заходів введених в США після теракту 11 вересня 2001 року. Суть цих заходів полягала в розширенні повноважень спецслужб, щодо збору інформації про операції підприємств з іноземними юрисдикціями. Казначейська служба отримала розширені повноваження, щодо ідентифікації підозрілих операцій з іноземними державами. У випадку виявлення таких операцій, до банку через який здійснювалась транзакція висувались вимоги щодо посиленої фіксації подібних операцій та визначення їх реальних бенефіціарів [34, с.270-272]. У випадку виявлення казначейством особливо підозрілих юрисдикцій чи банків, їх коррахунки могли бути заблоковані. Іншим важливим обмеженням для бізнесу стало введення презумпції вини. Це означало, що компанії змушені були доводити спецслужбам свою непричетність до офшорних схем. Попри те, що метою даних методів було виявлення терористичних загроз шляхом ідентифікації джерел їх фінансування, вони можуть бути застосовані і для запобігання ухиленню від сплати податків, проте в дещо полегшеному варіанті.

Так наприклад, можливим способом запобігання виведення прибутків до податкових гаваней є введення штрафів у випадку виявлення незаконних офшорних рахунків, як це існує в США. Задля цього, необхідно посилити контроль за операціями з країнами, що входять до переліку «податкових гаваней» КМУ. Задля сприяння виведенню бізнесу офшорів можливе також проведення тимчасової податкової амністії, що дозволить компаніям змінити юрисдикцію та частково чи повністю запобігти фінансового покарання. Подібна

практика в США призвела отримання додаткових 4,4 млрд доларів від збільшення податкових доходів та штрафів.

Як неодноразово зазначалось в даній роботі, корупція та недовіра до влади з боку платників податків є мають суттєвий вплив на обсяги ухилення від сплати податків. Боротьба з корупцією є важливим елементом розвитку й інших сфер соціально-економічної діяльності держави, тому і декларується на державному рівні як один з головних напрямів своєї роботи. Втім, поняття «боротьба з корупцією» є досить абстрактним та не має чітко визначених методів досягнення мети. Крім того, як показує досвід боротьби з корупцією в Україні, навіть у випадку застосування методів, що на теоретичному рівні мають бути ефективними не завжди сприятиме викоріненню цього негативного явища.

Починаючи з 2014 року в Україні було проведена значна кількість змін задля боротьби з корупцією, що особливо розцвіла за часів попередньої влади. Серед найбільш знакових було створення нових органів, що займаються виключно розслідування корупції, а саме НАЗК та НАБУ. Попри те, що створення відразу двох органів, що мають подібні сфери відповідальності було сумнівним, в суспільстві очікувався початок «переслідувань» осіб підозрюваних в корупції. Втім, у зв'язку з недосконалістю судової системи та неефективної роботи антикорупційних органів реальна боротьба досі не почалася. Задля досягнення цієї «довгострокової» мети необхідні системні зміни, що можуть бути досягнуті лише у випадку незалежності та незаангажованості судів, що нівелюватиме можливий тиск на суддів задля досягнення «необхідного» результату судового розслідування.

Спрощена система оподаткування стала зручним інструментом для уникнення податкового навантаження для підприємств різного розміру та сфер економіки. Попри те, що збитки державного бюджету, які несуть схеми з ухилення за допомогою ССО не такі великі, як наприклад використання офшорів чи «конвертаційних» центрів, дані методи набули значного поширення в силу своєї безпечності та простоти. З огляду на те, що зловживання ССО важко

відслідкувати, а покарання за них є незначним, для запобігання ухилень необхідно змінювати саму систему.

Зміна спрощеної системи оподаткування можлива за двома різними сценаріями: введення додаткових обмежень обмеження діяльності ФОП; виведення ЄСВ та заміна його на ПДФО за зниженою ставкою. Перший сценарій передбачає обмеження взаємодії ФОПів та юридичних осіб, яка є джерелом більшості ухилень з використанням ССО. Введення заборони платникам єдиного податку продавати товари чи надавати послуги юридичним особам може негайно припинити можливість використання «конвертаційних» центрів та створення ФОПів замість найму працівників. Альтернативним варіантом даного обмеження є обкладання додатковим податком подібних операцій, замість повної їх заборони. Однак, економічні наслідки подібних змін можуть погіршити теперішнє становище з ухиленням від сплати податків. Спрощена система оподаткування в своєму нинішньому вигляді також слугує зручним методом для ведення малого бізнесу, за рахунок значного зменшення податкового навантаження та сприяє розвитку підприємницької діяльності в Україні. Економічні наслідки зміни спрощеної системи важко передбачити, адже малі підприємства в окремих сферах економіки, наприклад ІТ, можуть функціонувати виключно завдяки існуванню ССО в теперішньому вигляді і обмеження діяльності з юридичними особами можуть призвести до закриття подібного бізнесу.

Заміна єдиного податку на ПДФО зі зменшеною ставкою є менш радикальним рішенням. Встановлення диверсифікованої ставки ПДФО залежно від групи ФОП не матиме таких критичних наслідків як попередній варіант. Звичайно ж, вставлення ПДФО ускладнить життя малому бізнесу, однак така форма ССО все ще буде більш економічно вигідною ніж створення юридичної особи. Крім того, встановлення даного податку збільшить фінансові витрати для компаній, що використовують ССО для ухилення від сплати податків. Для частини таких компаній використання ССО для зменшення податкових

зобов'язань стане економічно не вигідним та змусить їх перейти на звичайну систему оподаткування.

Однією з умов, що робить можливої існування частини схем ухилення є готівкові розрахунки при збуванні «сірої» продукції. Дані операції практично неможливо відслідкувати, однак частину їх можливо обмежити під час продажу кінцевим споживачам. Наприкінці 2019 року до Верховної Ради України було внесено законопроект «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій», що вводить обов'язкове застосування РРО для ФОПів з 1 серпня 2020 року. ФОПи, що займаються продажем товарів, що потребують гарантійного ремонту, медикаментів, чи мають річний дохід 1 млн грн і більше змушені будуть використовувати РРО у веденні своєї діяльності. Також посилюється і покарання за порушення використання реєстраторів або маніпуляції з податковими накладними.

Відповідно до даного закону про РРО порушення використання касових ордерів карається штрафом в 20 неоподаткованих мінімумів доходів громадян. Використання РРО, що має конструкційні зміни «коштуватиме» 300 неоподаткованих мінімумів, порушення подання звітності по РРО – 30, а некоректне використання книг обліку розрахункових операцій – 50. Однак найбільш резонансним пунктом цього закону є покарання за відсутність РРО [35]. Якщо раніше відсутність РРО каралась штрафом в 1 грн за перше порушення, з 1 жовтня покарання збільшується до 100% від суми товарів проданих порушення. Кожне наступний штраф складатиме вже 150% від вартості продукції. Зважаючи на те, що значна частина невеликих торгових точок, що підпадають під умови даного закону продають товари без документації, введення РРО значно ускладнить їх існування та обмежить готівкові трансакції. Не зважаючи на обтяжливість для малого бізнесу введення обов'язкового РРО обмежить продаж контрабандних товарів та «контрафакту» та збільшить податкові доходи держави.

Аналізуючи існуючі схеми ухилення від сплати податків можна дійти до висновку, що найбільшими порушниками податкового законодавства все ж таки є великий бізнес. За оцінками аналітиків [28, с.35] саме від офшорних схем та конвертаційних центрів державний бюджет страждає найбільше. Незважаючи на те, що методи боротьби з ними лежать «на поверхні», великий бізнес має значний вплив в політичних колах України. Зважаючи на це, боротьба зі зловживаннями у великих масштабах потребує політичної волі, якої нелегко досягнути в теперішніх умовах. Крім того, увага громадськості часто прикута до зловживань малого бізнесу, попри порівняну незначущість масштабів зловживань.

Таким чином, боротьба з ухиленням від податків малого бізнесу фактично є пріоритетною на сучасному етапі, що підтверджується законодавчими змінами введеними протягом останнього року. Без сумніву, боротьба з ухиленням від податків малого бізнесу є невід’ємною складовою у подоланні проблеми в цілому, однак вона має відбуватися одночасно і для великого бізнесу. Вибіркове правосуддя матиме лише тимчасовий ефект на зменшення ухилень. Під тиском з боку великих бізнес-груп малі підприємства будуть змушені шукати нові способи для зменшення податкового навантаження, що сприятиме виникненню нових схем або посиленню корупції.

2.3. Роль податкових органів у запобіганні ухиленню від сплати податків

З огляду на примусовий характер оподаткування та його вплив на доходи, платники податків намагаються уникнути податків різноманітними способами та потребують постійного контролю з боку держави. Успішна боротьба з ухиленнями значною мірою пов’язана з ефективною роботою органів податкового контролю. Відповідно до розділу XVIII-2 ПКУ таким органом в Україні є податкова міліція. Боротьба з податковими правопорушеннями за

рахунок проведення охоронних, кримінально-процесуальних та оперативних розшукових дій є основною метою цього органу. Серед завдань що виконує податкова міліція є: запобігання та розкриття кримінальних та інших правопорушень в сфері оподаткування; проведення розшукових дій, щодо осіб, які переховуються від слідства за порушення в сфері оподаткування; боротьба з корупцією в органах податкового контролю; забезпечення безпеки діяльності працівників цих органів.

В 2016 році було прийнято рішення щодо ліквідації податкової міліції з 01 січня 2017 року та створення нового органу, що перейме на себе зобов'язання з податкового нагляду. Ліквідація податкової міліції була вмотивована неефективністю боротьби з податковими злочинами та корумпованістю її посадовців. За звітами ДФС в 2015 році на чверть скоротилася кількість досудових розслідувань, а 85% відкритих справ за звинуваченнями в ухиленні від сплати податків були закриті у зв'язку з відсутністю складу злочину. Крім того, в тому ж році фінансовий результат служби склав 33 млн грн збитків, тобто є економічно недоцільною для державного бюджету [28].

Іншим не менш важливим фактором, що вплинув на рішення щодо закриття податкової міліції була корупція серед посадових осіб та тиск податківців на законослухняний бізнес. В ході перевірок компаній, що підозрювалися в ухиленні від сплати податків, працівники податкової міліції нерідко розпочинали слідчі дії, щодо «чистого» бізнесу, який мав необачність проводити господарські операції з компаніями, що порушують податкове законодавство. Проте, попри припинення своєї діяльності в січні 2017, орган де-факто продовжував існувати з огляду на відсутність наступника.

Одночасно з процесом ліквідації податкової міліції у Верховній Раді відбувалися обговорення, щодо створення нового органу податкового контролю «Служби фінансових розслідувань». Відповідно до заяв прибічників її створення, дана служба мала стати осучасненою версією свого попередника, чия робота базуватиметься на аналітичному підході, замість пострадянських силових

методів. Крім того, передбачалось значне скорочення штату, застосування нових інформаційних технологій та інші якісні зміни, що підвищили б ефективність роботи служби та підвищили тиск на податкову злочинність.

Створення Служби фінансових розслідувань зустріло значний опір серед частини чиновників та затягнулося аж до 2019. В жовтні минулого року до Верховної Ради України було внесено законопроект № 1208-2 «Про Бюро фінансових розслідувань». Він передбачав створення органу, що займатиметься розслідуванням кримінальних правопорушень за 24-ма статтями ККУ, зокрема і за статтею 212. Після того, як проект пройшов перше читання внесення поправок затягнулося на 3 місяці після чого його було відхилено в січні цього року.

Реформування органів податкового контролю є невід'ємною складовою боротьби з ухиленням від сплати податків. Ситуація зі створення Бюро фінансових розслідувань є неприпустимою та потребує якнайшвидшого вирішення. Однак, зважаючи на пандемію COVID-19 та економічною кризою викликаною її поширенням не варто сподіватися, що створення даного органу відбудеться найближчим часом. Реформування органів податкового контролю має відбуватися задля підвищення ефективності їх роботи та викорінення корупції серед посадових осіб. Тільки в цьому випадку зміни призведуть до позитивних зрушень в області боротьби з податковою злочинністю в Україні.

Висновки до розділу 2

1. Ухилення від сплати податків має негативні соціально-економічні наслідки, тому боротьба з ним має бути одним із пріоритетних напрямків державної податкової політики. Для підвищення ефективності податкової системи та зменшення рівня ухилення необхідно провести комплекс заходів, що передбачає зміни законодавчих норм та реформування органів податкового

контролю. Лише одночасне застосування розглянутих методів ухилення від сплати податків дозволить змінити систему в цілому.

2. Офшорні схеми, «конвертаційні» центри, контрабанда та зловживання ССО є найбільш значущими методами ухилення від сплати податків та створюють багатомільярдні збитки для державного бюджету щороку. Однак, в силу як економічних так і політичних обставин, зусилля щодо протидії розподілена нерівномірно. Увага суспільства прикута до зловживань з боку малого та середнього бізнесу, попри незначний їх розмір у порівнянні з ухиленнями великого бізнесу. Зважаючи на це, вирішення проблеми ухилення від сплати податків з боку великих підприємств також потребує політичної волі та підтримки громадськості [Додаток А].

Серед методів запобігання ухиленню від сплати податків, що матимуть найбільший вплив на подолання даного явища є заміна податку на прибуток та реформування спрощеної системи оподаткування. Вони спрямовані на запобігання зниження бази оподаткування платників податків, особливо прибутку до оподаткування.

3. Успішна боротьба з ухиленнями неможливе без налагодження діяльності органів податкового контролю. Станом на початок 2020 року Бюро фінансових розслідувань так і не почало своєї роботи, а вирішення даного питання у Верховній Раді постійно відкладається. Новий орган податкового контролю повинні мають будувати свою діяльність навколо застосування аналітичних процесів, що дозволяють своєчасно виявити зловживання платників податків та ефективно протидіяти їм. Силовий принцип діяльності податківців показав свою недоцільність та призвів до поширення корупційних явищ в державі.

РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ ЗАДОПОМОГОЮ ЕКОНОМЕТРИЧНОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ

3.1. Теоретичне підґрунтя моделі податкових надходжень

Ухилення від сплати податків має значний негативний вплив на економіку держави, а боротьба з даним явищем несе багато складнощів для влади. Однак, ухилення від податків є також і складним з точки зору оцінки його впливу. Зважаючи на специфіку схем ухилення від сплати податків, досить складно оцінити фінансові збитки, що їх несе кожна окрема схема. З цієї причини дослідження ефекту ухилення від сплати податків, що були проведені в Україні [28], наводять лише орієнтовні оцінки можливих збитків державного бюджету.

Для дослідження впливу ухилення від сплати податків в цій роботі було використано непрямий підхід. Це означає, що в розрахунках використовувалися дані не по економічних збитках державного бюджету, а по його податкових надходженнях. Таке рішення пов'язано з тим, що ухилення від сплати податків має обернений вплив на податкові доходи, тобто збільшення першого призводить до зменшення другого. Таким чином, зміни обсягів податкових надходжень певною мірою викликане зміною обсягів ухилення. Однак, зміна доходів може бути викликана й іншими факторами, вплив яких потребує належного відображення. У випадку дотримання цього принципу можна робити обґрунтовані висновки щодо впливу ухилення від податків.

Важливим бар'єром для оцінки явище є недоступність для громадськості окремих даних, що могли б підвищити точність подібних досліджень. Зважаючи на обмеження, що накладають існуючі дані для України, для дослідження закономірностей було використано модель панельних даних для 14 економік.

При побудові були використані дані Світового банку, звіти PwC Paying Taxes та The Heritage Foundation. Підбір держав базувався на подібності даних незалежної змінної з тими, що має Україна.

З огляду на вищеописаних причин, об'єктом дослідження з використанням панельних даних є податкові надходження державного бюджету. Як незалежна змінна для моделі було використане співвідношення податкових надходжень до ВВП. Вибір саме такого показника дозволяє досягнути більш точних розрахунків, адже в разі використання податкових надходжень у абсолютному вимірі результати будуть спотворені у зв'язку різницею в розмірі економік досліджуваних держав. Не зважаючи на те, що існує різниця в податкових політиках кожної окремої країни, вибраний показник є найбільш підходящим для проведених оцінок.

Залежні змінні для моделі були використані три наступні показники: споживання; час, що підприємства витрачають на сплату податків; індекс економічної свободи.

Споживання є найважливішим компонентом формування ВВП країни. Він відображає сукупний рівень витрат суб'єктів економіки як приватного так і державного сектору. Крім того, існування податку на споживання, який в Україні функціонує у формі податку на додану вартість, також впливає на податкові доходи бюджету [38]. Таким чином, зважаючи на обрану незалежну змінну, споживання має значний вплив на неї, адже його зміна впливає на податкові надходження та ВВП країни одночасно. З точки зору ухилення від сплати податків, вплив на нього даного показника складно оцінити. Взаємозв'язок споживання та ухилення від сплати податків полягає в існуванні методів уникнення непрямого оподаткування. Однак, подібні схеми є досить рідкісними, якщо говорити про світовий досвід. Попри існування схем ухилення від ПДВ в Україні, відповідно до публічних заяв керівництва податкової служби їх поширеність значно скоротилася за останні 3 роки завдяки змінам в СЕА ПДВ.

Наступним фактором, що впливає на незалежну змінну є час, що підприємства витрачають на сплату податків. Даний показник щорічно розраховується компанією PwC та відображає кількість годин, що компанії щорічно витрачають на виконання своїх податкових зобов'язань [16]. Таким чином, на основі даного фактору можна судити про складність податкової системи країни в цілому з точки зору суб'єкту підприємницької діяльності. Збільшення кількості часу, що витрачається на податки означає ускладнення системи чи посилення бюрократичних процесів, що збільшує ухилення, адже дотримання податкового законодавства стає економічно не вигідним для деяких підприємств. Для України цей показник є надзвичайно важливий, адже з огляду на високу корумпованість, зокрема і органів податкового контролю, бізнес є чутливим до зміни податкової системи та у випадку ускладнення умов дотримання законодавства обирають незаконні методи податкової оптимізації з огляду на їх меншу вартість. Крім того, даний показник є найбільш вдалим для оцінки його впливу на ухилення від сплати податків з огляду на відсутність інших факторів. Зміна витрат часу має обернений вплив на податкові надходження та прямий вплив на обсяг ухилення від сплати податків.

Останньою залежною змінною, що була використана для побудови моделі панельних даних став коефіцієнт економічної свободи. Даний індекс щорічно формується організацією The Heritage Foundation та базується на 12 кількісних та якісних показниках та коливається в межах від 0 до 100 [39]. Результат в 60 балів і вище означає, що економіка країни є вільною та відповідно результат нижче даного рівня відображає малу економічну свободу. Серед показників на яких базується індекс: верховенство права, розмір вплив державного сектору на економіку, відкритість економіки, ефективність регуляторної діяльності та інші. Верховенство права відображає наскільки законодавча система держави дозволяє суб'єктам економіки управляти власними активами та рівень захищеності приватної власності. Державна присутність в економіці базується на рівні ефективності фіскальної системи, податкового навантаження, державних

витрат. Висока державна активність створює обмеження діяльності для приватного бізнесу, що може негативно вплинути на рівень ухилення від сплати податків. Показники відкритості економіки відображають рівень інвестиційної свободи та легкості ведення торгівлі. Ефективність регуляторної діяльності полягає в тому, наскільки сильним є ефект державних заходів на свободу праці, бізнесу.

Таким чином, індекс економічної свободи своєрідною оцінкою ефективності економічної діяльності держави та дозволяє оцінити умови ведення господарської діяльності. Зменшення даного показника сигналізує підвищення державного контролю та ускладнення умов ведення господарської діяльності. Подібні зміни в економіці можуть мати значні наслідки, одним з яких є виведення бізнесу в «тінь», що негативно впливає на податкові надходження держави.

Зважаючи на характер змінних використаних в моделі, найбільшу увагу буде приділено часовому показнику з огляду на те, що він має значний вплив на ухилення від сплати податків.

3.2. Аналіз результатів оцінки моделі

Для перевірки сформованих гіпотез було побудовано модель панельних даних. Вона налічує 154 спостереження для 14 держав та періоду з 2008 по 2018 рік. Вибір досліджуваних країн відбувався за принципом подібності до базової країни, якою є Україна. Дана подібність полягає в тому близькості даних до тих, що має Україна. Внаслідок аналізу даних Світового банку для незалежної змінної моделі, відношення податкових надходжень до ВВП, було прийнято рішення використовувати дані для держав, що мають подібний з Україною рівень досліджуваного показника. Таким чином, було взято дані для країн, що перебувають в коридорі ± 5 в.п. від результату України в 2018, який дорівнює

20%. Для отримання більш точних результатів 2 залежні змінні, що мають дані в абсолютному вираженні, були логарифмовані. Остаточний вигляд рівняння моделі має вигляд:

$$\text{TAX_REV} = \beta_0 + \beta_1 * \text{LOG}(\text{CONS}) + \beta_2 * \text{LOG}(\text{TAX_TIME}) + \beta_3 * \text{EC_FREE} + \mu, \text{ де}$$

TAX_REV – відношення податкових надходжень до ВВП;

CONS – споживання домогосподарств;

TAX_TIME – щорічна кількість годин, що підприємства витрачають на виконання своїх податкових зобов'язань;

EC_FREE – індекс економічної свободи сформований The Heritage Foundation;

μ - error term.

За результати оцінки всі залежні змінні виявилися значимими, адже для кожної з них Prob. <0,05, що дозволяє відхилити нульову гіпотезу про їх незначущість. Залежна змінна на 85,5% пояснюється вибраними для моделі факторами, що відповідає вимогам побудови панельних даних.

Для визначення ступеню пояснення відхилень моделі застосовують так званий F-test. Значення Prob. менше критичного рівня 0,05 дозволяє відхилити нульову гіпотезу тесту.

Для того, щоб модель вважалась адекватною, необхідно, щоб була відсутня автокореляція залишків. Для визначення автокореляції використовується коефіцієнт Дарбіна-Ватсона або проводиться спеціальний статистичний тест. З огляду на специфіку побудови моделі панельних даних, визначення автокореляції проводить за допомогою вищезазначеного коефіцієнту. Його значення можуть варіюватися від 0 до 4, де мінімальне значення відображає позитивну автокореляцію, а максимальне – негативну. Для значень коефіцієнту в проміжку 1,5 – 2,5 автокореляція вважається відсутньою. Для досліджуваної

моделі значення коефіцієнту складає 1,66, що означає відсутність автокореляції залишків першого порядку.

Dependent Variable: TAX_REV				
Method: Panel Least Squares				
Date: 05/18/20 Time: 16:45				
Sample: 2008 2018				
Periods included: 11				
Cross-sections included: 14				
Total panel (balanced) observations: 154				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
LOG(CONS)	2.618747	0.919151	2.849092	0.0051
LOG(TAX_TIME)	-3.121729	0.725763	-4.301308	0.0000
EC_FREE	-0.239549	0.080494	-2.975985	0.0035
C	-13.09132	23.89501	-0.547868	0.5847
Effects Specification				
Cross-section fixed (dummy variables)				
R-squared	0.854970	Mean dependent var	19.54561	
Adjusted R-squared	0.838032	S.D. dependent var	4.252709	
S.E. of regression	1.711515	Akaike info criterion	4.016443	
Sum squared resid	401.3120	Schwarz criterion	4.351691	
Log likelihood	-292.2661	Hannan-Quinn criter.	4.152620	
F-statistic	50.47682	Durbin-Watson stat	1.668590	
Prob(F-statistic)	0.000000			

Рис. 3.1. Результати оцінки моделі

Для перевірки адекватності моделі було проведено ряд статистичних тестів. Однією з вимог до економетричних моделей є відсутність попарної кореляції між незалежними змінними(факторами). Для визначення наявності або ж відсутності попарної кореляції було побудовано кореляційну матрицю змінних. Внаслідок цього було встановлено низьку (менше 0,2), а саме майже нульову, між незалежними змінними, що є необхідною при побудові адекватної моделі.

	LOG(CONS)	LOG(TAX_TI...	EC_FREE
LOG(CONS)	0.844839	0.009800	-0.004442
LOG(TAX_TI...	0.009800	0.526731	-0.003343
EC_FREE	-0.004442	-0.003343	0.006479

Рис. 3.2. Кореляційна матриця

Характерною особливістю моделей панельних даних є наявність фіксованого ефекту (cross-section fixed effect) для вхідних даних. Для перевірки значущості даного ефекту для моделі було проведено відповідний тест. Суть тесту полягає в тому, що програма створює «фіктивні» змінні для груп даних. У випадку даної моделі групування даних відбувається по країнах. Нульова гіпотеза даного тесту (H_0), що фіксований ефект є незначущим і ним можна знехтувати. За результатами оцінки, імовірність підтвердження нульової гіпотези (Prob.) дорівнює нулю і тим самим є менше критичного рівня 0,05. Зважаючи на це, нульову гіпотезу даного тесту можна відхилити, тому фіксований ефект є значущим для моделі.

Redundant Fixed Effects Tests				
Equation: EQ01				
Test cross-section fixed effects				
Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.	
Cross-section F	28.751785	(13,137)	0.0000	
Cross-section Chi-square	202.655490	13	0.0000	
Cross-section fixed effects test equation:				
Dependent Variable: TAX_REV				
Method: Panel Least Squares				
Date: 05/18/20 Time: 17:13				
Sample: 2008 2018				
Periods included: 11				
Cross-sections included: 14				
Total panel (balanced) observations: 154				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
LOG(CONS)	-1.622588	0.165977	-9.775985	0.0000
LOG(TAX_TIME)	-4.519208	0.532305	-8.489885	0.0000
EC_FREE	-0.118339	0.035932	-3.293395	0.0012
C	93.19547	7.105410	13.11613	0.0000
R-squared	0.459287	Mean dependent var	19.54561	
Adjusted R-squared	0.448473	S.D. dependent var	4.252709	
S.E. of regression	3.158270	Akaike info criterion	5.163556	
Sum squared resid	1496.200	Schwarz criterion	5.242438	
Log likelihood	-393.5938	Hannan-Quinn criter.	5.195598	
F-statistic	42.47050	Durbin-Watson stat	0.482984	
Prob(F-statistic)	0.000000			

Рис. 3.3. Перевірка значущості фіксованого ефекту

Не менш важливим для побудови адекватної економетричної моделі розподіл залишків. Найбільш широкого застосування набув нормальний розподіл залишків, який перевіряється за допомогою проведення тесту Jarque-Bera. Нульова гіпотеза даного тесту говорить про нормальність розподілу

залишків. За умови, що гіпотеза підтверджується щонайменше з 10% ймовірністю ($\text{Prob.} > 0,1$), припускається, що модель має нормальний розподіл. У випадку досліджуваної моделі нульова гіпотеза тесту не справджується, тож залишки ненормально розподілені. Це є порушенням класичних припущень при побудові моделі, однак для панельних даних воно є незначним у випадку, що всі інші припущення справились. Порушення даної теорії може бути пов'язане з недостатньою кількістю спостережень вибірки.

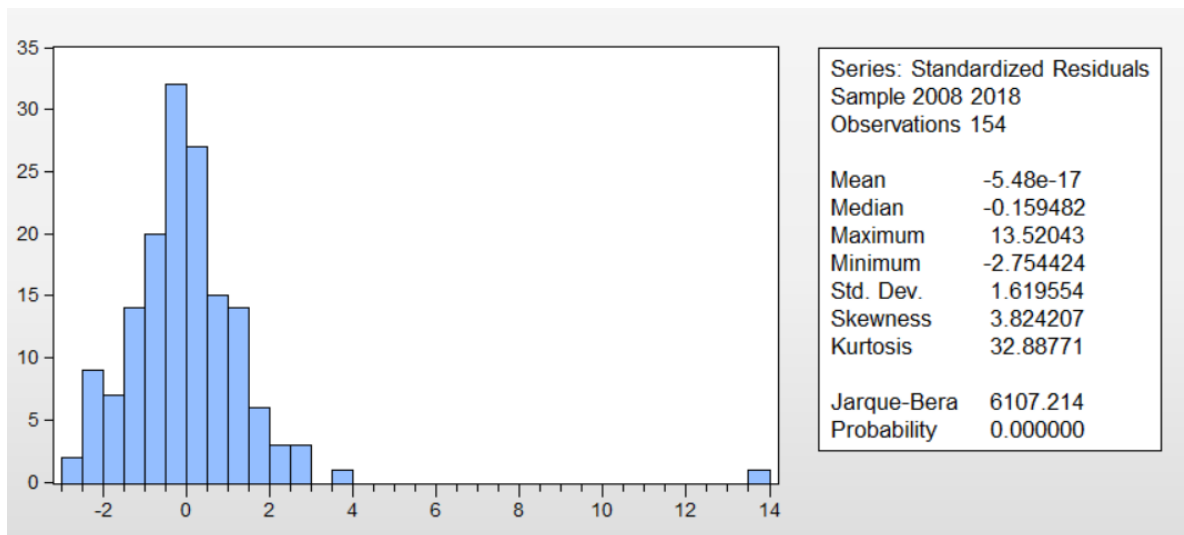


Рис. 3.4. Тест на нормальний розподіл

При аналізів залишків було встановлено 2 випадки «аномальних» відхилень значень, а саме для Ісландії в 2016 році та Уругваю в 2016 році. Можливим поясненням таких відхилень є значне збільшення споживання для обох країн в даний період. Так, для Ісландії дане збільшення складало близько 25% попередньо з минулим періодом, в той час як для Уругваю 18%. Крім того, для даних спостережень відбулося значне збільшення залежної змінної, яке не пояснюється існуючим динамікою незалежних змінних. Усунення цих 2 спостережень призводить до виникнення позитивної автокореляції залишків першого порядку. Однак, їх усунення також призводить до збільшення рівня пояснюваності моделі та нормального розподілу її залишків.

obs	Actual	Fitted	Residual	Residual...
Ukraine - 08	16.5538	14.3330	2.22075	1
Ukraine - 09	15.9252	16.5953	-0.67003	2
Ukraine - 10	16.9596	18.0370	-1.07745	3
Ukraine - 11	18.3175	19.1336	-0.81615	4
Ukraine - 12	18.2849	19.3141	-1.02928	5
Ukraine - 13	18.5170	20.4490	-1.93207	6
Ukraine - 14	19.4007	19.6058	-0.20506	7
Ukraine - 15	20.1897	19.3805	0.80920	8
Ukraine - 16	19.8406	19.4255	0.41513	9
Ukraine - 17	19.8789	19.5296	0.34934	10
Ukraine - 18	21.2900	19.3544	1.93563	11
Armenia - 08	17.3218	18.0317	-0.70999	12
Armenia - 09	16.5059	17.5500	-1.04415	13
Armenia - 10	17.0701	17.9488	-0.87875	14
Armenia - 11	17.2194	18.1138	-0.89434	15
Armenia - 12	17.4916	19.0357	-1.54405	16
Armenia - 13	21.5862	19.9238	1.66244	17
Armenia - 14	21.5992	20.1068	1.49239	18
Armenia - 15	20.9312	20.5881	0.34311	19
Armenia - 16	21.2774	20.5839	0.69352	20
Armenia - 17	20.7807	20.1174	0.66330	21
Armenia - 18	20.9117	20.6952	0.21651	22
Australia - 08	24.2553	21.3202	2.93513	23
Australia - 09	22.0437	20.8040	1.23968	24
Australia - 10	20.5270	21.4225	-0.89551	25
Australia - 11	20.3503	21.8372	-1.48684	26
Australia - 12	21.1171	21.9503	-0.83324	27
Australia - 13	21.9581	22.1700	-0.21186	28
Australia - 14	21.9089	22.2632	-0.35435	29

Рисунок 3.5. Розподіл залишків моделі

Встановлення фіксованого крос-секційного ефекту для кожної країни створює індивідуальні коефіцієнти перетину для кожної групи, що дозволяє краще проаналізувати вплив залежних змінних.

	COUNTRY	Effect
1	Ukraine	-3.105528
2	Armenia	7.899307
3	Australia	-2.317986
4	Bosnia and ...	4.312420
5	Canada	-12.75772
6	Chile	-0.255658
7	Georgia	10.25083
8	Ireland	-1.222601
9	Iceland	10.90892
10	Israel	2.197815
11	Mexico	-13.31170
12	Norway	0.999638
13	Turkey	-7.124272
14	Uruguay	3.526529

Рис. 3.6. Cross-section effect

За результатами описаних розрахунків та тестів рівняння моделі панельних даних має наступний вигляд:

$$\text{TAX_REV} = -13,09 + 2,61 * \text{LOG}(\text{CONS}) - 3,12 * \text{LOG}(\text{TAX_TIME}) - \\ 0,23 * \text{EC_FREE} + \mu$$

Показник часу, що використовують підприємства щорічно на сплату податків має негативний вплив на податкові надходження, що також відповідає початковій гіпотезі. Коефіцієнт $-3,12$ є найбільшим для даної моделі, що відображає вплив цього показника на незалежну змінну. Таким чином суб'єкти економічної діяльності є чутливими до змін податкової системи у вигляді зміни часу, що вони витрачають на сплату податків. З огляду на специфіку цього показника можна зробити висновок про збільшення обсягів ухилень від сплати податків за умови ускладнення податкової системи держави.

Попри те, що за цим показником досить важко визначити конкретний напрямок дій для запобігання ухиленням викликаним ускладненням податкової діяльності підприємств, держава повинна взяти вектор на оптимізацію процесу оподаткування. Одним із шляхів для цього є діджиталізація податкової системи та заміна існуючих бюрократичних процедур на такі, що діють на базі новітніх інформаційних технологій. Використання ІТ в оподаткуванні сприятиме зменшенню збитків, що несуть в собі податки для бізнесу. Адже крім фінансових витрат, виконання податкових зобов'язань несе також витрати часу, які складно виразити в грошовому вимірі.

Перехід на інформаційні технології спростить та пришвидшить процедуру сплати податків, що особливо важливо для малого бізнесу. Крім того, такий перехід передбачає переведення на ІТ суміжних сфер, таких як митниця, що може знищити окремі схеми ухилення від сплати податків. Так наприклад, подібна трансформація системи зменшить, або й зовсім зупинить потік контрабандних товарів в Україну, що унеможливить їх використання для зменшення податкових зобов'язань підприємств. Попри це, подібні зміни я досить складними та потребують значних витрат часу та бюджетних коштів.

Оцінки моделі показали, що збільшення споживання призводить до відповідного збільшення податкових надходжень бюджету, що відповідає початковим гіпотезам моделі. Зважаючи на використання логарифму при цій змінній коефіцієнт 2,61 означає, що при збільшенні збільшення споживання на 1 трлн доларів США збільшить відношення податкових надходжень до ВВП на 2,61 відсоткові пункти. З огляду на такий вплив держава мусить ретельно слідкувати за виконанням податкових зобов'язань зі сплати податків на споживання. Попри те, що схеми ухилення від таких податків не є поширеними, головним методом боротьби з ними є перехід на ІТ технології. Така зміна, як і у випадку з попереднім фактором, дозволить полегшити державний контроль в сфері оподаткування та унеможливить використання подібних схем.

Подібна реформа пройшла і в Україні у вигляді створення СЕА ПДВ. Однак, перші роки її існування показали значні її недоліки та часом неефективність роботи. Зважаючи на подібний досвід та на той факт, що податкова злочинність постійно еволюціонує необхідно продовжувати розвиток цієї системи та виправляти існуючі недоліки.

Останнім з використаних факторів є індекс економічної свободи, збільшення якого відповідно до моделі має негативний ефект ($-0,24$) коефіцієнт на відношення податкових надходжень до ВВП. Даний результат відповідає початковому припущенню про те, що збільшення економічної свободи матиме негативний ефект на податкові доходи. Такий результат пов'язаний з тим, що індекс базується на таких показниках, як податкове навантаження, державні витрати, рівень фіскального здоров'я. Вони є прямо пов'язані з податковими доходами держави, тому збільшення економічної свободи за рахунок зменшення перерахованих показників негативно впливає на податкові доходи.

Втім, оцінити вплив подібного результату на ухилення від сплати податків досить складно. В цілому, економічна лібералізація сприяє зменшенню присутності держави на ринку та обмеженню її функцій. Зважаючи на меншу обсяг коштів необхідний для виконання державних функцій, одним із наслідків

лібералізації є зменшення податкового навантаження та реформація податкової системи, що є бажаним для бізнесу та громадян. Однак чи призведуть подібні зміни до підвищення податкової моралі та нівелювання схем ухилення від сплати податків складно спрогнозувати.

Висновки до розділу 3

1. Оцінка впливу ухилення від сплати податків має значні обмеження, тому одним із альтернативних варіантів дослідження факторів, що впливають на зміну податкових надходжень держави. Подібними факторами є споживання, витрати часу на сплату податків та ступінь економічної свободи.

2. Для вибраної моделі найбільш значний вплив на відношення податкових надходжень до ВВП мав час, що підприємства щорічно витрачають на виконання податкових зобов'язань. Оцінки показали обернений вплив даного фактору на незалежну змінну. З огляду на зв'язок цього фактором з ухиленням від сплати податків можна зробити висновок про необхідність реформування податкової системи України та перехід на використання ІТ, що сприятиме підвищенню податкової моралі та усуне окремі схеми ухилення, такі як зловживання ССО.

3. Збільшення споживання викликає збільшення податкових надходжень до бюджету у випадку існування непрямих податків. Однак, в силу того, що ухилення від їх сплати не є поширеним в світі, а в Україні подібні схеми були значно обмежені, складно оцінити яким чином збільшення споживання впливає на ухилення від сплати податків. Головним методом боротьби проти цих схем є посилення контролю за складанням податкових накладних, яке може бути реалізоване за допомогою імплементації інформаційних технологій в податкову систему держави.

4. За результатами оцінки економічна свобода в державі сприяє зменшенню відношення податкових надходжень до ВВП. Перед усім це пов'язано з тим, що для подібна свобода передбачає скорочення державного впливу на економіку та як наслідок зменшення її витрат. Завдяки цьому, податкове навантаження на суб'єктів економіки зменшується. Однак чи сприятиме така лібералізація підвищенню податкової моралі та зникненню схем ухилення від податків передбачити складно.

ВИСНОВКИ

Ухилення від сплати податків несе значні економічні збитки для держави, тому завданням держави є постійний контроль та боротьба з даним явищем. В ході роботи було проаналізовано причини виникнення ухилення від податків та наслідки існування даного явища. Крім цього, було наведено можливі шляхи вирішення проблеми ухилення. За результатами проведеного дослідження були отримані наступні висновки:

1. Однією з головних причин існування ухилення від сплати податків є існування корупції на різних рівнях влади. Особливо сильно корупція впливає на держави, чий економічні, соціальні та правові інститути все ще перебувають на початкових етапах свого розвитку. Задля боротьби з нею необхідно формувати прозорі відносини між платниками податків та владою, що дозволить підвищити рівень довіри населення до держави та позбавить суб'єктів економіки мотивів для порушення податкового законодавства. Лише у випадку, коли громадськість постійно контролює діяльність наділених владними повноваженнями можна розвивати існуючі державні інститути та вести ефективну боротьбу з ухиленням від сплати податків.

2. Підвищення ефективності роботи податкової системи можливе лише у випадку існування надійного підґрунтя у вигляді законодавчої бази. На даний момент, частина українського законодавства, що відповідає за боротьбу з податковою злочинністю суб'єктів господарювання має достатньо недоліків, якими успішно користуються. Крім того, покарання за вчинення подібних злочинів часто є несумісним з фінансовими збитками, що щорічно несе державний бюджет України. Зважаючи на це, ступінь відповідальності за ухилення від сплати податків має бути переглянутий.

3. Реформування органів податкового контролю є однією з основних умов боротьби з ухиленнями. Дана служба повинна відповідати вимогам сучасності та

замість каральних методів минулого сторіччя виконувати функцію аналітичного органу, що вчасно ідентифікує та реагує на протиправні дії суб'єктів господарювання. В своєму нинішньому вигляді даний орган часто використовує своє становище для здійснення тиску на законослухняний бізнес, що породжує корупцію у взаємовідносинах з ним. Це явище є абсолютно неприпустимим та потребує щонайшвидших дій для покращення фінансового стану держави та підвищення її економічної безпеки.

4. Офшорні схеми, зловживання ССО та контрабанда є головними схемами ухилення від сплати податків в Україні. Щорічно дані схеми ухилення призводять до втрат державним бюджетом десятків мільярдів гривень. Серед методів боротьби з даними схемами є як глобальні рішення, тобто такі, що стосуються всієї податкової системи, так і локальні, які стосуються окремих способів ухилення.

Зміни до ССО, перехід на ПнВК та реформування органів податкового контролю розглядають як головні інструменти подолання проблеми ухилення. Втім, зважаючи на можливість виникнення негативних наслідків від використання цих методів, в політичному просторі існує значний опір. Тому, крім значних витрат часу та фінансових ресурсів, задля ефективної боротьби з ухиленням від податків часом необхідна підтримка громадськості та політична воля.

5. За результатами побудованої моделі панельних даних було встановлено існування значного впливу часу, що витрачає бізнес на сплату податків на обсяги ухилення від сплати податків. Складність існуючої податкової системи змушує призводити до виникнення додаткових витрат підприємств та тим самим зменшуючи їх конкурентоспроможність.

Оптимізація податкової системи мусить стати одним із пріоритетних напрямів розвитку оподаткування в Україні. Одним із способів вирішення цієї проблеми є перехід існуючої системи на ІТ базу, що дозволить одночасно

підвищення ефективності роботи органів податкового контролю та полегшить життя малого та середнього бізнесу. Перші кроки на шляху цього вже були зроблені завдяки створенню СЕА ПДВ. Втім, необхідно продовжувати діджиталізацію податкової системи та викорінювання архаїчних аспектів її функціонування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. С. О. Баранов Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. *Інвестиції: практика та досвід* 2016. № 12. С. 65-79
2. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Ф. О. Ярошенко, В. В. Павленко, В. П. Павленко; за заг. ред. А. М. Подоляки. — К. : ДП «Вид. дім «Персонал», 2012. — 416 с.
3. Конта Р. Податкова реформа в Київській русі періоду княжіння Ольги. *Етнічна історія народів Європи*. 2008. №24. С. 38-45
4. Дропа Я., Чабан І. Податкове навантаження та його вплив на економіку України формування ринкової економіки в Україні. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2009. № 19. С. 213–218
5. Kirchler E. Economic psychology. *Journal of Economic Psychology* 29 2008. – Pp. 256–258
6. Weber T.O., Fooker J., Herrmann B. Behavioural Economics and Taxation. *Taxation Papers*. № 41. 2014. 37 p.
7. A. Barra, D. Serra. Corruption and culture: An experimental analysis *Journal of Public Economics* Volume 94, December 2010, P. 862-869
8. Martinez-Vazquez J., Aim J. Public Finance in Developing and Transitional Countries Cheltenham, UK; Northampton, Ma Pp. 146-178
9. Heydemann S. Institutions and Economic Performance: The Useand Abuse of Culture in New Institutional Economics *St Comp Int Dev*. 2008. Pp. 27–52
10. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/>
11. Сидоренко Т. О. Сутність та ухилення від сплати податків / Т. О. Сидоренко // *Гроші, фінанси і кредит*. 2010. № 6. С. 48–52.

12. Парфентій Л.А. Ухилення від сплати податків в Україні: причини та методи боротьби *БІЗНЕСІНФОРМ*. 2018. №3.
13. Фролова Н.Б. Порівняльний аналіз факторів ухилення від сплати податків в Україні та США. *Економіка і прогнозування*. 2014. №3. С. 148-156
14. Орищин Т. М. Оптимізація податкового навантаження підприємства: теоретичний та методичний аспекти. *Економічна наука. Економіка та держава*. 2019. №4. С. 58 – 62
15. Главацька Н. І. Визначення передумов та наслідків ухилення від сплати податків. *Управління розвитком*. 2013. №21. С.79 – 81
16. Щорічні звіти Paying Taxes від PricewaterhouseCoopers. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020.html>
17. Feld L.P., Frey B.S. Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation. 2006.
18. Калінеску Т.В., Ширяєва А.Ю. Причини та тенденції ухилення від сплати податків. *Наукові вісті Дніпровського університету*. 2013. № 10.
19. Allingham M.G., Sandmo A. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*. 1972. Pp. 323-338
20. Цимбал П.В. Податки, податкова система України, податкова злочинність: історія, теорія, практика: Монографія. –Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2007. –320с.
21. Конституція України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show>
22. Податковий кодекс України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
23. Кримінальний кодекс України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>

24. Крамаренко О.А. Способи ухилення відсплати податків в Україні / О. А. Крамаренко // *Наук. Записки Нац. ун-ту "Острозька академія"* 2013. № 23. С. 165–168.
25. Вавілов П. М. Ухилення від сплати податків в Україні: причини виникнення та шляхи подолання проблеми. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2013. №2. С.24–27
26. Лихошерст Л. М. До питання про кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. 2019. №14. С. 146-154
27. Д'яконова І.І. Діяльність офшорних зон у міжнародних фінансових відносинах: значення та регулювання. *Збірник наукових праць*. 2014. №38. С.14-20
28. Дубровський В., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні. *Інститут соціально-економічної трансформації*. К. 2017 С. 40
29. Мірошніченко О. В. Використання офшорних механізмів ухилення від сплати податків серед загроз економічній безпеці України. *Вісник економічної науки України*. 2011. №1(19). С.88–94.
30. Мудрак Н.О. Національні механізми боротьби з ухиленням від оподаткування через офшорні юрисдикції в країнах ОЕСР. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. №25. С.5-11
31. Черевко О.І. Трансфертне ціноутворення: теоретичні аспекти та практичне застосування. *Економіка та управління підприємствами. Економіка і регіон*. 2014. №2(45). С.91-96
32. М. В. Колдовський Трансфертне ціноутворення як механізм ухилення від сплати податків. *Ефективна економіка*. 2013. №7. С. 1-3

33. Кріль І. М., Кміть В. М. Суть та основні методи боротьби з незаконною мінімізацією оподаткування в Україні. *Економікс*. 2013. №1. С.172–177.
34. Парфентій Л. А. Основні напрямки запобігання та боротьби з ухиленням від сплати податків. *Сучасні проблеми правового, економічного та соціального розвитку держави*. Харків, 2018 С.270-272
35. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80>
36. Гамбаров Г.Д. Механізм міжнародно-правового співробітництва у сфері боротьби з офшорними схемами ухилення від сплати податків. *Фінансове право*. 2013. №3(25). С. 18-20
37. Кучерова Г.Ю. аспекти розвитку податкової свідомості в середовищі конфлікту інтересів суб'єктів оподаткування *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2014. № 2. С.152-157
38. Офіційний сайт Світового банку. URL: <https://www.worldbank.org/>
39. Офіційний сайт The Heritage Foundation. URL: <https://www.heritage.org/>

Додаток А

Таблиця А.1

Схеми ухилення від податків та методи боротьби з ними

Схема ухилення від сплати податків	Щорічні збитки державного бюджету	Методи запобігання
1. Офшорні схеми	50-65 млрд грн	Введення ПнВК замість податку на прибуток
2. «Конвертаційні» центри	12-15 млрд грн	Реформування ССО та зміна ставок Єдиного податку
3. Контрабанда	25-30 млрд грн	Введення РРО, реформування митниці
4. «Фіктивний» податковий кредит	До 2,5 млрд грн	Посилення контролю за формуванням податкових накладних, розвиток ІТ систем
5. ФОП замість найму	2,5-5 млрд грн	Імплементація ІТ систем для полегшення подання податкової звітності